

INTERPRÉTATIVISME ET COMPLEXITÉ DES NORMES D'AUDIT FRANÇAISES

INTERPRETATIVISM AND COMPLEXITY OF FRENCH AUDIT STANDARDS

Auteur: Patrick IFERGAN (*)

(*) Adresse du correspondant :

Patrick IFERGAN
Agrége d'Economie et Gestion / PRAG
Doctorat Sciences de Gestion
Expert Comptable
Commissaire aux comptes

Université Nice-Sophia Antipolis – IAE/Asure Formation
Pôle Universitaire Saint-Jean d'Angely
24 avenue des Diables Bleus
06357 Nice cedex 4
Tél: 04 93 71 26 60
Fax: 04 93 71 31 98
Courriel : patrick.ifergan@unice.fr

Résumé :

Dans une décision de la commission des sanctions de l'AMF de décembre 2009, l'interprétativisme de la NEP 320 a été retenu pour justifier l'absence de sanction d'auditeurs ayant commis une erreur de jugement. Cet article a pour but de démontrer que le processus des normes d'audit françaises au cours de la tâche d'audit n'est pas positiviste. Ainsi, l'interprétativisme et le constructivisme des normes d'audit sont des facteurs de complexité de la tâche qui influencent la performance du jugement d'audit. L'audit n'est pas une théorie positive.

Mots clefs : Normes d'audit, complexité, interprétativisme, constructivisme, positivisme.

Abstract :

In a decision from the AMF's commission of sanctions in December 2009, the fact that French Audit Standard "NEP 320" can be interpreted has been retained to justify a lack of sanction for auditors who committed a judgmental error. This article aims to demonstrate that the audit standards' process during the task audit is not a positive one. As a consequence, the possibility to interpret and the constructivism of French audit standards are factors of the task complexity audit which influence the performance of audit judgments. Audit is not a positive theory.

Key Words: audit standards, complexity, interpretativism, constructivism, positivism.

Introduction

Les recherches en France sur la qualité de l'audit se sont fortement concentrées sur l'indépendance et la compétence de l'auditeur comme facteurs subjectifs liés à l'auditeur influençant la prise de décision sur le jugement (Pigé, 2000 ; Prat dit Hauret, 2003 ; Piot, 2008 ; Lesage et Ben Saad, 2009 ; Abir, 2009 ; Hottegindre, 2009, Compernelle, 2009, Pochet, 2009). En présence de tâches complexes, d'autres facteurs subjectifs comme l'expérience (Abdolmohammadi, Wright, 1987), la compétence (Bonner, 1994), la motivation (Bonner, 1994), la responsabilité (Tan Hun Tong et Al., 2002), la connaissance (Tan et Kao, 1999), le genre féminin ou masculin (Chung et Monroe, 2001) et l'entente au sein de l'équipe des auditeurs (Asare et Mc Daniel, 1996) influencent la performance du jugement d'audit. Le jugement de l'auditeur se concrétise par la certification pure et simple des comptes annuels à la date de clôture de l'exercice comptable, ou par des réserves, ou encore par le refus de certification. Une bonne performance du jugement en audit s'apprécie par son exactitude, dénuée d'erreur dans la certification, telle qu'elle peut être appréciée ex-post par les parties prenantes (Thiéry-Dubuisson, 2009).

D'autres recherches ont considéré que les facteurs subjectifs de complexité n'étaient pas les seules causes des erreurs de jugement, puisqu'il existe des facteurs objectifs spécifiques de complexité susceptibles de fausser le jugement de l'auditeur et la qualité de l'audit, en dehors de toute autre considération concernant les capacités de l'auditeur lui-même ou son indépendance¹ (Bonner, 1994 ; Ifergan et Bescos, 2010). Ces auteurs ont démontré que les facteurs objectifs expliquant la complexité de la tâche en audit légal ne sont pas à négliger, car ils provoquent aussi des erreurs de certification inévitables du fait de risques difficiles à évaluer, de l'instabilité du droit, de l'absence, de l'abondance ou de l'imprécision de règles comptables ou fiscales (Ifergan et Bescos, 2010). Ces facteurs objectifs de complexité ont été analysés à chaque étape de la mission d'audit : input, processus, et output (Libby et Lewis, 1977 ; Libby, 1981) auxquels Bonner (1994) a ajouté la subdivision quantité et clarté pour l'information de l'input, du processus et de l'output de la « *task complexity audit* ». Les normes d'exercice professionnel constituent des inputs à la mission d'audit dont la quantité, la

¹ Selon Pochet (2009) et suivant les travaux de De Angelo (1981), l'indépendance et la compétence de l'auditeur sont les deux caractéristiques de la qualité de la mission d'audit. Cette qualité de la mission d'audit est définie comme la probabilité perçue par le marché que, face à une anomalie dans les comptes, l'auditeur puisse la découvrir et puisse la mentionner dans son rapport. Cette définition met en évidence que deux caractéristiques de l'auditeur influencent directement la qualité de son travail : sa compétence et son indépendance.

clarté et le processus peuvent créer de « *multiples alternatives* » et des « *conflits dans les sous-tâches* » pour reprendre les expressions de Campbell (1988) relatives à la « task complexity ».

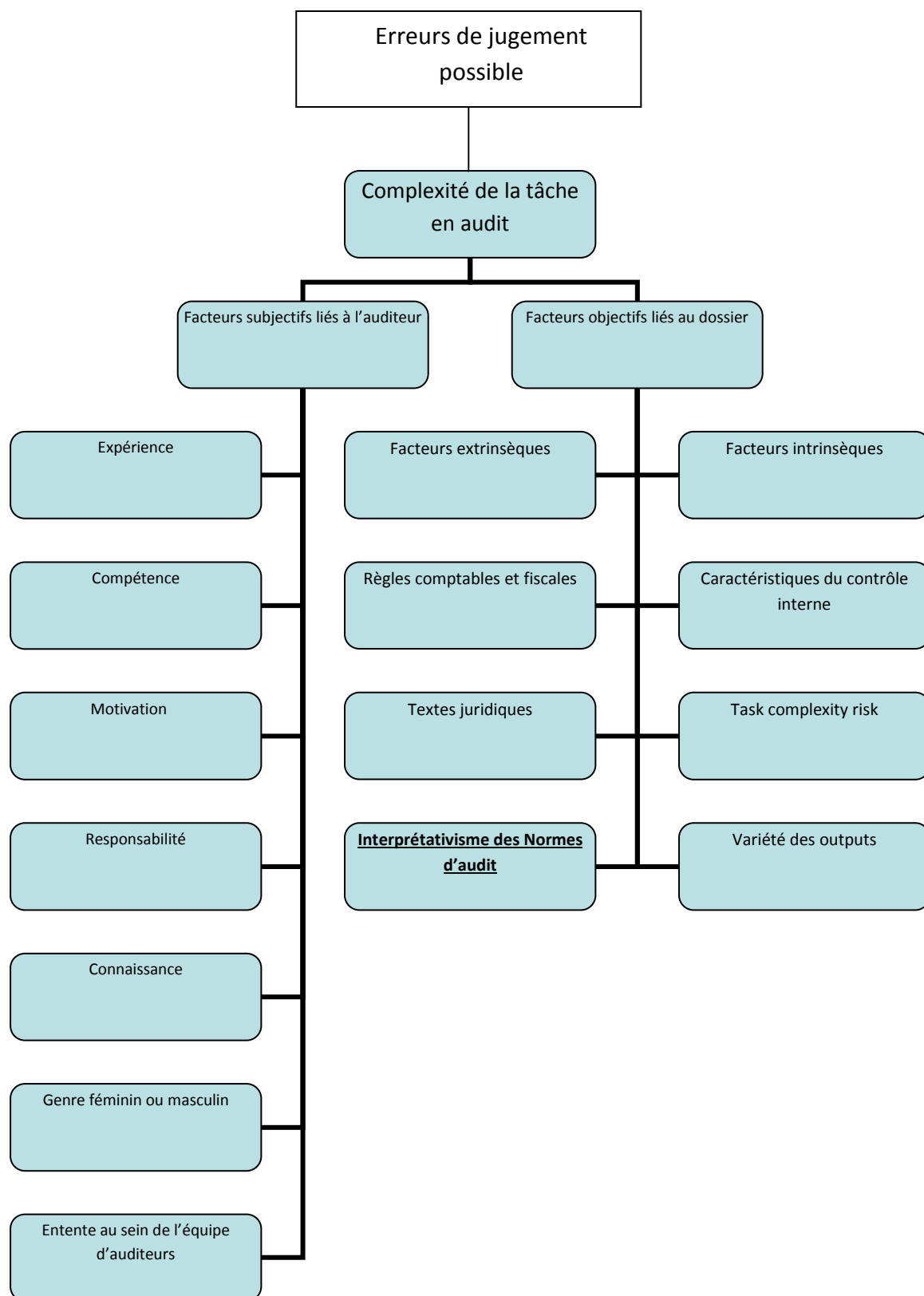
Dans une décision publiée le 10 décembre 2009, la commission des sanctions de l'AMF a mis hors de cause les commissaires aux comptes d'une société, considérant que la norme IAS 20 relative à la comptabilisation des subventions publiques ouvrait le champ de l'interprétation de l'auditeur dans ses choix. De plus, l'interprétation dans la fixation du seuil de signification à 5 % du résultat net avant impôts a été retenue pour justifier l'absence de sanctions (Merle, 2010). Cette illustration de l'actualité confirme que le processus par l'auditeur de la NEP 320 traitant des anomalies significatives et du seuil de signification n'est pas positiviste, mais interprétativiste puisqu'il conduit à de « *multiples alternatives* ».

La théorie positive de la comptabilité est une théorie explicative (Colasse, 2000) de « *ce qui est* » (Casta, 2000, 2009) alors que la théorie normative est destinée à servir de guide à la pratique comptable (Colasse, 2000) de « *ce qui devrait être* » au regard d'un système de valeur (Jensen et Mecking, 1976; Watts et Zimmerman, 1986; Casta, 2000, 2009). Certains y voient un jeu d'acteurs qui interprètent, auditent, utilisent et vendent l'information financière (Teller et Hoarau, 2007) et d'autres une construction entre l'auditeur et l'audité (Ramirez, 2009 ; Richard, 2006).

Le traitement des normes d'audit dans le cadre de la mission représente-t-il « *ce qui est* », c'est-à-dire l'observation de la réalité et de la vérité (vision positiviste) ou « *ce qui devrait être* » selon un système de valeur (vision interprétativiste) ?

Cet article a pour but de démontrer qu'il existe un facteur de complexité lié à l'interprétativisme des normes d'audit pouvant entraîner également des erreurs de jugement. En définitive, nous avons ajouté au modèle présenté par Ifergan et Bescos (2010) un facteur de complexité lié à l'interprétativisme des normes d'audit à tester. Le schéma 1 suivant intégrant cette nouvelle variable donne une synthèse de l'articulation entre les différents facteurs retenus afin de caractériser les facteurs de complexité à l'œuvre dans la mission d'audit.

Schéma 1: La complexité de la tâche en audit et la performance du jugement



1/ Interprétativisme et hypothèse de la recherche

Selon Pierre Paillé (2006), « *L'interprétation est une attribution de sens, le sens étant à son tour un contexte de compréhension, celle-ci venant à l'existence lorsque des liens entre les choses ou les événements deviennent visibles et/ou familiers, et/ou prévisibles, et/ou logiques, et/ou plausibles, et/ou fonctionnels* ». Cet auteur traite de l'être de l'interprétation, des protagonistes de l'interprétation et des facettes de l'interprétation.

Le premier facteur de l'interprétation est lié à l'être de l'interprétation, c'est-à-dire qui sera le mieux placé pour réaliser l'interprétation. L'individualité et en particulier les formes du soi influent également sur l'interprétation. L'Ecuyer (1994) cite plusieurs formes de soi qui distancient le caractère personnel du soi: *le soi du monde, le soi culturel, le soi social, le soi institutionnel et le soi économique*. En l'espèce, l'environnement de l'auditeur interprétant affecte son interprétation, puisque le sens donné à une interprétation n'est pas unique ; elle est limitée dans l'espace qui est une unité du monde avec une culture, un contexte social, institutionnel et économique. Ainsi, bien que les normes d'audit françaises s'inspirent largement des normes internationales ISA, les spécificités du métier d'auditeur sont liées à l'histoire, la culture, le contexte social, juridique et économique. La mondialisation atténue cette différence d'interprétation au cours du temps. De plus, l'auditeur est divisé entre la conscience et l'inconscience de l'interprétation. Le signataire du dossier sera « conscient » du poids de l'inconscience et afin d'atténuer cette force, il compare, vérifie, réfléchit, et se remet en question. « *Bref, il agit en personne curieuse, consciencieuse et passionnée, sans être dupe de sa maîtrise de lui-même.* » (Paillé, 2006). L'interprétation sera traitée comme un processus aboutissant à un résultat. Même si l'auditeur, intuitivement, connaît le résultat, il aura pour obligation de le valider en déroulant un processus. Cette distance par rapport au dossier est un atout de « *l'objectivation du sujet objectivant* » (Hamel, 2006) afin de ne pas construire « *l'autre en miroir de soi* ». Le temps limité pour la réalisation de la mission empêche en général cette prise de distance remettant en cause la « *compétence éthique* » de l'auditeur pour reprendre l'expression de Noël et Krohmer (2010). « *L'objectivation participante* » (Bourdieu, 2003) cherche à objectiver l'auditeur par une oscillation des connaissances théoriques aux connaissances récoltées sur le terrain. L'auditeur doit accepter une remise en cause du miroir de soi grâce à la distance prise par rapport à la pratique, à l'état de l'art, à l'observation des faits et à l'éthique l'obligeant à une représentation de l'objet sans partie pris.

L'objectif est d'«*éliminer toute forme de subjectivité*» (Berthelot, 1999) de l'auditeur afin de permettre un «*décentrement par rapport à soi*» (Godelier, 2002).

Le deuxième facteur de l'interprétation est lié aux protagonistes qui sont, l'idéateur de l'audit représenté par le législateur, le concepteur de la phase d'orientation de la mission d'audit, l'observateur, l'intervieweur, l'acteur, l'analyste, le rédacteur du rapport et les lecteurs du rapport d'audit représentant «*l'audience des comptes*» selon l'expression de Demeestere (2005). (Paillé, 2006). Il s'agit donc de monopoliser l'ensemble de l'équipe d'audit sur la gestion du dossier afin de satisfaire les parties prenantes.

Le troisième facteur de l'interprétation est lié aux facettes de l'interprétation. L'interprétation est une composition, une expérience, une épreuve, une réalisation, un témoignage, une contribution, une approximation, une relation et un engagement (Paillé, 2006). L'interprétation de l'auditeur débute par une idée et un questionnement lors de la gestion du dossier d'audit. Grâce à l'expérience et l'observation du terrain, l'auditeur compose en proposant de nouvelles solutions. Cette réalisation de l'interprétation sera communiquée par un témoignage et l'auditeur sera engagé par sa prise de position sur le problème d'interprétation soulevé. Enfin, l'interprétation impose des approximations et des justifications d'appréciation.

Certes, des éléments subjectifs peuvent aider aux choix d'interprétation des normes d'audit, comme l'expérience, la compétence et la motivation de l'auditeur. Mais cette expertise n'est pas souvent suffisante pour pallier à la complexité. Ainsi, nous formulerons l'hypothèse suivante liée à l'interprétativisme des normes d'audit pendant le processus de la mission d'audit :

La clarté et la quantité de l'input « normes d'exercice professionnel » et le traitement (processus) de ces « normes d'exercice professionnel » (positivisme, interprétativisme et constructivisme)² influencent la performance du jugement.

² Nous avons ici repris les trois paradigmes épistémologiques du chercheur. Selon les auteurs, les paradigmes épistémologiques sont différents. Dans l'ouvrage de Thiéart et Al. (1999, 2004) et de Giordano (2003), il est fait référence à trois groupes : positiviste, interprétativiste et constructiviste. D'autres (Avenier et Gavard, 2008) considèrent que «*le paradigme interprétativiste serait plutôt à considérer comme un paradigme méthodologique et non épistémologique. Le paradigme interprétativiste présente en outre la particularité de reposer sur des hypothèses fondatrices communes ou cohérentes avec celles des paradigmes épistémologiques constructivistes.*» (p.21). Ainsi, certains auteurs comme Jean Louis Le Moigne (1999) et Henri Savall (2004) distinguent le positivisme et le constructivisme. Henri Savall (p.58) écrit d'ailleurs : «*Les recherches interprétatives et exploratoires, c'est-à-dire portant sur des objets de recherche méconnus de la communauté académique, se situent aisément dans les épistémologies constructivistes*». Wacheux (1996) décrit quatre paradigmes épistémologiques : «*Positiviste, Sociologie compréhensive, Fonctionnaliste et Constructiviste* » p.38.

2/ La méthodologie utilisée

Compte tenu de la nature de la proposition à tester, nous avons constitué un échantillon de quatre auditeurs associés signataires dont trois exercent dans des « *big four* » et un en exercice libéral indépendant. Du fait du temps important à consacrer au traitement, l'objectif de l'étude n'est pas de valider l'hypothèse avec un échantillon statistiquement représentatif. Il s'agit plutôt de mener une étude exploratoire et en profondeur sur le comportement de chaque auditeur. Ainsi, notre échantillon permet d'arriver à une généralisation analytique satisfaisante. Cette démarche itérative vise l'enrichissement théorique, puisque peu de travaux existent sur ce facteur de complexité.

Grâce à un logiciel de traitement de données, l'ensemble des normes d'exercice professionnel ont été codées afin de répondre à l'hypothèse de la recherche. Le codage est une opération de découpage des données brutes (NEP dans notre recherche) en unités d'analyse et de rangement des unités dans des catégories (les nœuds). Il s'agit d'une transformation des NEP ordonnées par thème, en NEP ordonnées par idée ou par concept dans le but de donner du sens à la complexité de la tâche du processus des NEP dans le cadre des missions d'audit. Selon Florence Allard-Poesi (2003), les unités d'analyse peuvent être « *le mot, la ligne ou des unités d'analyse plus larges comme la phrase entière, le paragraphe...* ». Lorsque l'unité d'analyse est « *le mot* », cette catégorisation se concentre sur la fréquence du mot. Un même mot peut être rangé dans « *différentes catégories en fonction de la signification qu'il porte dans le contexte immédiat dans lequel il est utilisé* » (Allard-Poesi, 2003, p.255). L'unité plus large fait en général référence à plusieurs concepts. Nous avons choisi de catégoriser les paragraphes de chaque NEP pour intégrer le contexte général. Il s'agit à notre avis de la « *plus petite unité d'information qui fait sens en elle-même* » (Allard-Poesi, 2003, p.257). Le but de cette catégorisation est de montrer que le processus des NEP dans le cadre de la mission d'audit laisse une part importante à l'interprétativisme et au constructivisme de l'auditeur, entraînant parfois des erreurs de jugement d'audit. Le risque d'erreur de jugement d'audit est faible si le traitement des NEP par l'auditeur est positiviste. Par contre, le risque d'erreur est fort si ce processus est interprétativiste et/ou constructiviste.

La catégorisation des unités d'analyse fait sens en rangeant ces unités suivant trois critères (les nœuds) : positiviste, interprétativiste et constructiviste. Selon Allard-Poesi (2003, p.257), « *La définition de l'unité d'analyse ne peut se faire qu'en ayant une idée de la question à laquelle la catégorisation va répondre* », ce qui est notre cas puisque le seul but de ce

classement est de faire sens au regard de notre hypothèse à confirmer. Dans chaque paragraphe des NEP, les auditeurs de notre échantillon ont identifié la mise en relation des codes thématiques amenant à répertorier le paragraphe (l'unité d'analyse) dans un des nœuds (positivisme, interprétativisme ou constructivisme). Selon Miles et Huberman (2003), les codes thématiques sont des « *intuitions* » (p.139). Ils doivent être présentés sous la forme de « *diagramme causal* » (p.138). Dans notre échantillon, deux auditeurs ont réalisé ce diagramme pour chaque nœud parent : Positiviste, Interprétativiste, Constructiviste. Ce document figure en annexe 1 afin de ne pas alourdir la présentation de la méthodologie. Selon Miles et Huberman (2003), les nœuds parents seront les « *méta-groupes* » de l'analyse qualitative, puisqu'il s'agit de regroupements de catégories montrant des récurrences. Le codage direct dans les « méta-groupes » est possible puisque chaque norme est structurée par paragraphe numéroté et les auditeurs ont une bonne connaissance de ces normes et de leurs utilisations pratiques.

Les résultats seront présentés et analysés dans la suite en s'appuyant sur la méthodologie décrite par B. Tribout (2006) consistant à présenter les résultats sous des formes numériques et graphiques.

Le travail de recherche porte sur la certification des comptes des sociétés commerciales. Ainsi, les normes liées aux interventions définies par convention (NEP 9010 à NEP 9070) et aux missions d'examen limité (NEP 2410) n'entrent pas dans le champ du sujet. C'est pourquoi, elles ne seront pas codées. La liste des NEP codées figure en annexe 2.

Le commissaire aux comptes utilise l'ensemble des autres normes dans le « *processus* » de sa mission de certification des comptes. Afin de répondre à l'hypothèse et conformément aux instructions qui avaient été communiquées et qui figurent en annexe 3, les auditeurs ont donc codé le texte de ces normes en fonction de trois critères : Positiviste, Interprétativiste et Constructiviste.

Pour coder les données, nous avons choisi l'utilisation du logiciel NVIVO (Version 8).

Le logiciel NVIVO (Bazeley, 2007) est un outil de structuration des données issues d'une recherche qualitative, et en particulier du texte, des images et des vidéos. Le menu du logiciel est le suivant : « *sources, nodes, sets, queries, models, links, classifications, folders* ». Ce logiciel permet d'importer du texte sous différents fichiers. Les documents relatifs à un projet de recherche sont regroupés dans les sources. Dans le projet de recherche, nous avons importé l'ensemble des NEP. Il s'agit des données internes au projet.

La lecture des sources permet de dégager des unités de sens, isolées dans des nœuds. Les nœuds sont créés avec une approche inductive ou déductive. L'extrait du texte est sélectionné et glissé dans les différents nœuds. En effet, le codage consiste à reclasser du texte figurant dans les sources internes par unité de sens dans des nœuds. Le codage peut être précis (au plus près du texte) ou large.

L'approche inductive a permis de dégager trois nœuds principaux : Positiviste, Interprétativiste, Constructiviste. Au départ, il s'agit de nœuds libres (« *free nodes* »). Les auditeurs ont ensuite codé toutes les NEP dans ces nœuds, en faisant un codage large pour tenir compte du contexte de chaque idée.

En réalisant le codage, les auditeurs ont constaté l'apparition fréquente de certains verbes. Grâce à cette approche déductive, nous avons défini ces verbes ou mots comme des nouveaux nœuds. Les nœuds (positiviste, interprétativiste et constructiviste) sont alors classés en « *Tree nodes* » (au lieu de « *free nodes* ») afin de les hiérarchiser. Ils deviennent les nœuds parents. Les verbes sont alors les enfants des nœuds parents. Nous avons ensuite repris le texte codé dans les nœuds parents pour faire un nouveau codage plus précis du texte sur les mots (verbes : noms enfants). Le codage des mots (les verbes) montrent que la sortie du contexte de ces verbes fait glisser parfois ces mots dans des nœuds parents différents de l'unité « *phrase ou paragraphe* » d'origine. C'est pourquoi, le seul intérêt de cette codification au mot est de connaître la fréquence des mots et leur sensibilité aux nœuds parents. Dans toutes les NEP étudiées, nous avons lancé la requête suivante : 200 mots avec un minimum de 4 lettres (Length) les plus répétés (Nombre de répétitions : Count).

La fonction « ensemble-sets » est utilisée pour regrouper des éléments divers à des fins de classement pour une analyse. Ces ensembles seront utilisés pour le questionnement du corpus (« *Queries* »).

Dans le projet de recherche qualitative, nous avons réalisé un ensemble qui figure en annexe 4. Cet ensemble est celui déterminé lors de la publication des normes, qui les regroupe par catégorie.

3/ Les résultats obtenus et le test de la proposition

Même si les résultats du codage sont très différents pour chaque commissaire aux comptes, nous avons la confirmation de notre tendance. Le commissaire aux comptes doit faire de nombreuses interprétations et constructions pour aboutir à son opinion. Dans les instructions données aux auditeurs, nous avons indiqué une définition de chaque nœud du codage (positiviste, interprétativiste et constructiviste) avec les conséquences pour l'auditeur. En effet, nous avons mentionné que le positivisme conduisait à une opinion identique pour tous les auditeurs. Les auditeurs n'ont pas hésité à coder les NEP sur les deux autres nœuds malgré l'indication que les nœuds interprétativistes et constructivistes auraient pour conséquence dans certaines situations une construction différente suivant l'auditeur, pouvant conduire à un jugement final différent. Les résultats du codage sont repris dans le tableau 1 ci-dessous.

Tableau 1: Le constructivisme et l'interprétativisme en pourcentages des NEP des auditeurs

	AUDITEUR 1	AUDITEUR 2	AUDITEUR 3	AUDITEUR 4	écart type
1 : NEP 100	67%	53%	44%	44%	11%
2 : NEP 200 ISA 200	86%	30%	63%	51%	23%
3 : NEP 210 ISA 210	37%	66%	36%	27%	17%
4 : NEP 230 ISA 230	73%	39%	46%	52%	15%
5 : NEP 240 ISA 240	70%	69%	59%	75%	7%
6 : NEP 250 ISA 250	80%	58%	64%	87%	14%
7 : NEP 300 ISA 300	77%	83%	37%	46%	23%
8 : NEP 315 ISA 315	84%	93%	89%	72%	9%
9 : NEP 320 ISA 320	62%	79%	86%	75%	10%
10 : NEP 330 ISA 330	94%	97%	93%	82%	7%
11 : NEP 500 ISA 500	60%	100%	27%	86%	32%
12 : NEP 501 ISA 501	86%	92%	0%	90%	45%
13 : NEP 505 ISA 505	77%	70%	67%	76%	5%
14 : NEP 510 ISA 510	73%	76%	47%	65%	13%
15 : NEP 520 ISA 520	95%	100%	88%	67%	15%
16 : NEP 530 ISA 530	82%	90%	76%	69%	9%
17 : NEP 540 ISA 540 ISA 545	90%	88%	56%	79%	16%
18 : NEP 560 ISA 560	70%	53%	24%	34%	20%
19 : NEP 570 ISA 570	80%	84%	24%	62%	27%
20 : NEP 580 ISA 580	27%	37%	52%	22%	13%
21 : NEP 610 ISA 610	90%	100%	88%	58%	18%
22 : NEP 620 ISA 620	90%	80%	75%	77%	7%
23 : NEP 630	92%	79%	53%	81%	17%
24 : NEP 700 ISA 700 ISA 701	97%	67%	0%	49%	41%
25 : NEP 705	89%	43%	0%	61%	37%
26 : NEP 710 ISA 710	65%	49%	12%	35%	22%
27 : NEP 730	64%	59%	0%	54%	30%
28 : NEP 910	92%	93%	22%	76%	33%
29 : NEP 9505	53%	52%	45%	47%	4%
MOYENNE	76%	72%	47%	62%	13%

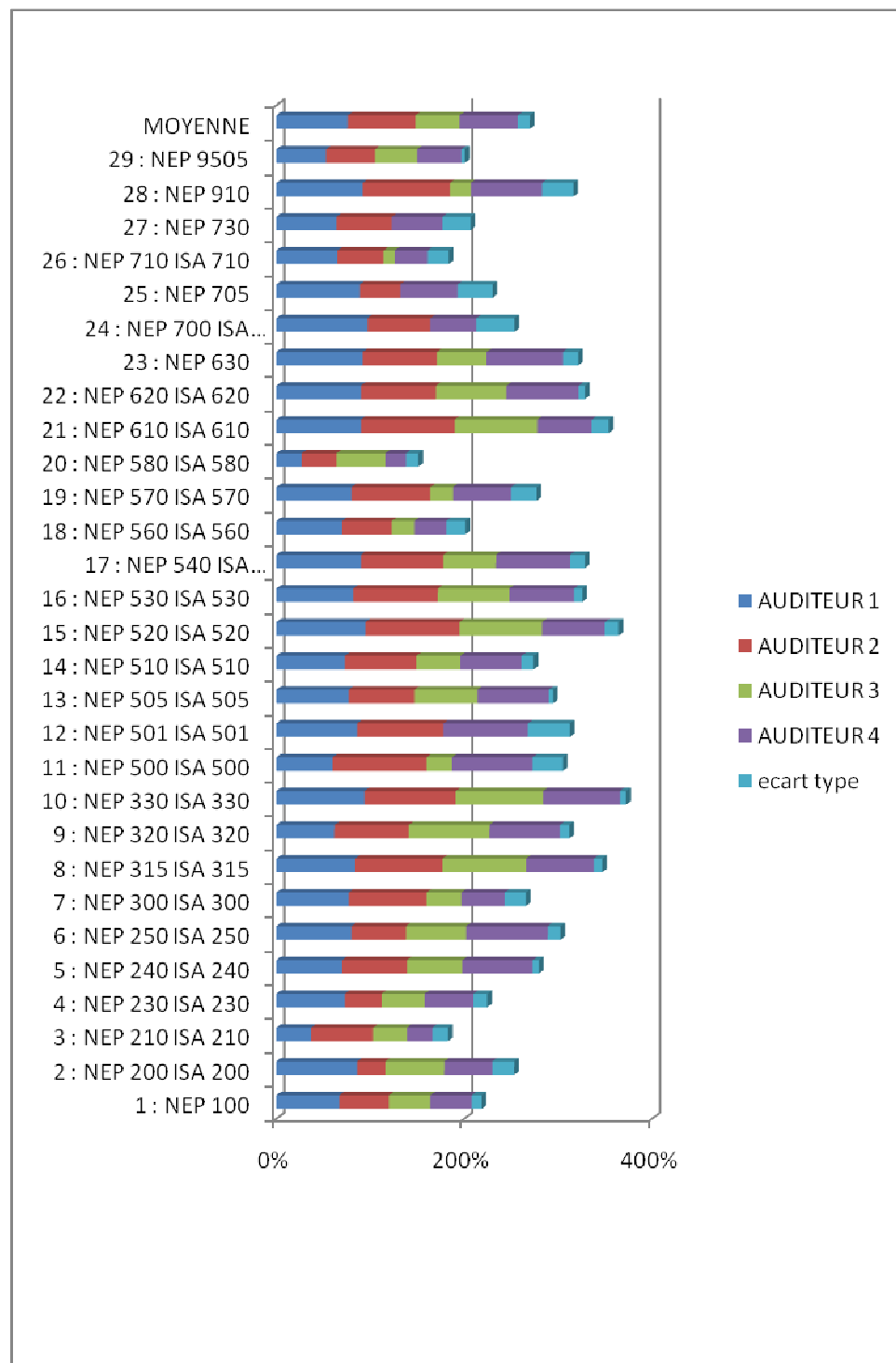
De cette table, plusieurs graphiques ont été réalisés afin d'aboutir à des conclusions sur la validation de notre proposition :

1. Le constructivisme et l'interprétativisme en graphique des NEP des auditeurs
2. Le décrochage de l'auditeur 3 sur le positivisme des NEP PE « petites entreprises » et de rapports

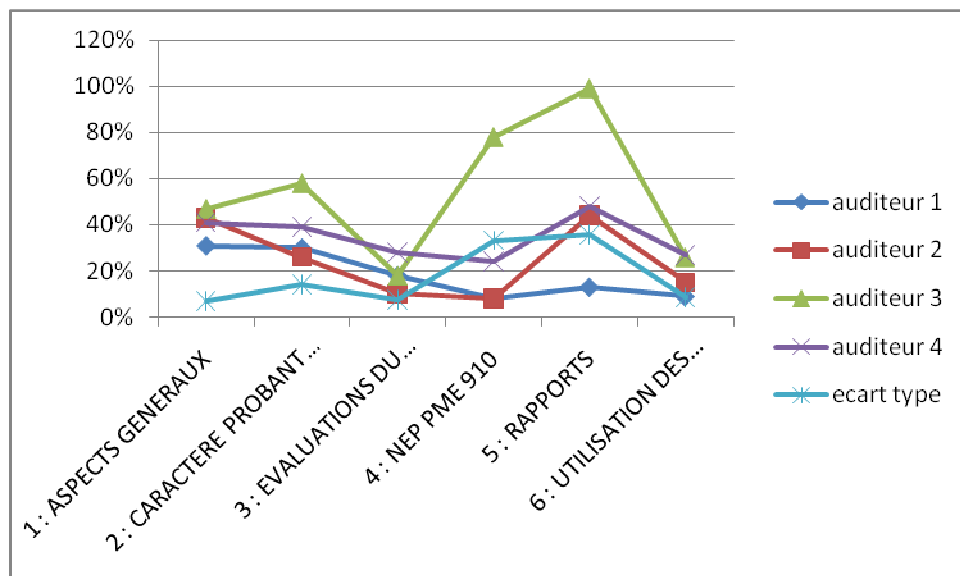
3. L'éloignement de l'auditeur 3 de la tendance interprétativiste
4. Un manque de cohésion du constructivisme des NEP PE « petites entreprises » et de rapports
5. Une certaine cohérence de la vision interprétativiste et constructiviste des NEP pour les auditeurs 1, 2 et 4

Le graphique 1 ci-dessous résume nos résultats. Les auditeurs de notre échantillon réalisent des constructions et des interprétations dans le cadre de la mission d'audit qui peuvent influencer la performance du jugement dans certains cas. La vision des auditeurs n'est pas positiviste sur les NEP.

Graphique 1: Le constructivisme et l'interprétativisme en graphique des NEP des auditeurs

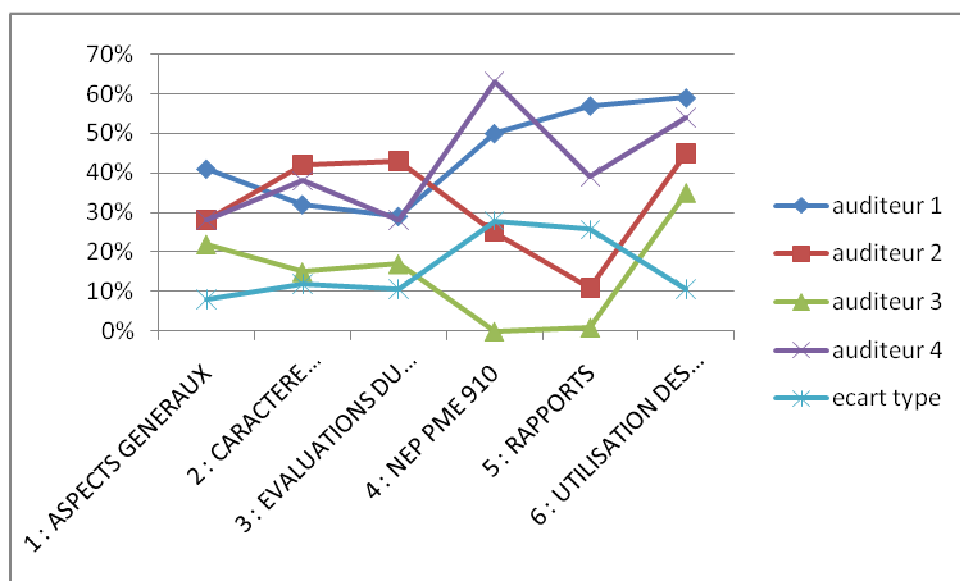


Graphique 2: Le décrochage de l'auditeur 3 sur le positivisme des NEP PE et de rapports

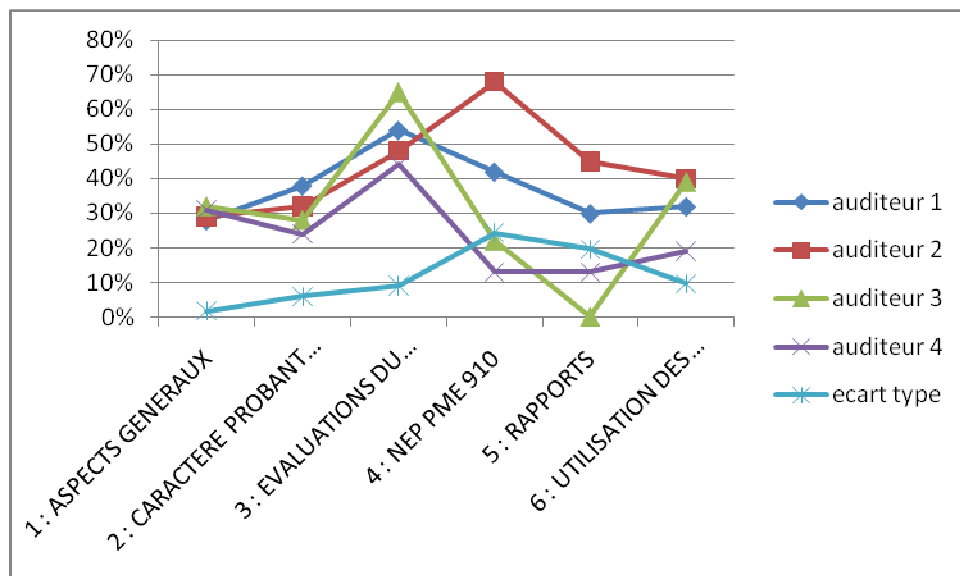


Concernant les NEP « aspects généraux », les NEP « caractère probant des éléments collectés », les NEP « évaluations du risque d'anomalies significatives et procédure d'audit de mises en œuvre » et les NEP « utilisation des travaux d'autres professionnels », les quatre auditeurs ont des avis très proches sur le positivisme de ces normes. D'ailleurs, les écarts types pour ces quatre catégories de NEP sont très faibles. Par contre, la NEP « petites entreprises » et les NEP de rapports font diverger les auditeurs sur le caractère positiviste de ces normes.

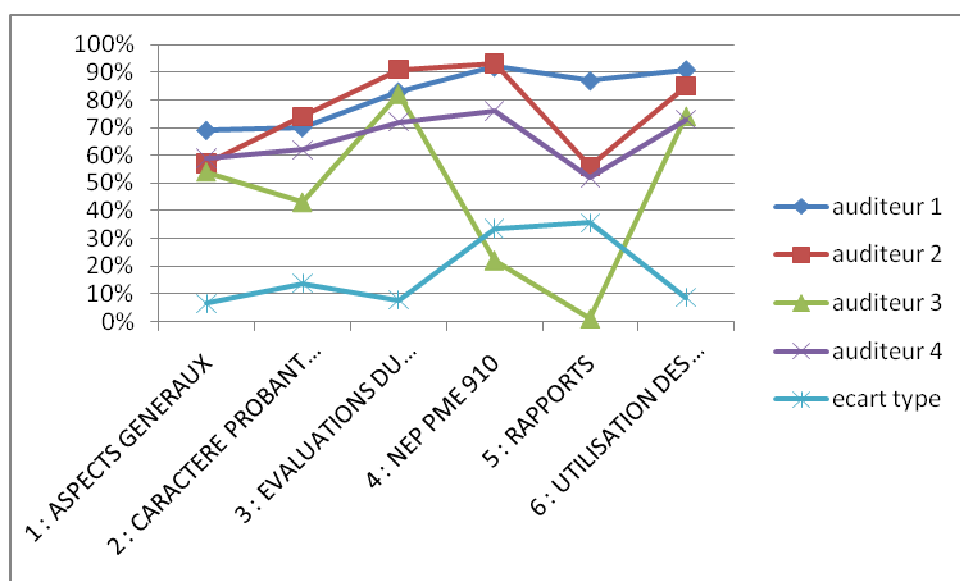
Graphique 3: L'éloignement de l'auditeur 3 de la tendance interprétativiste



Graphique 4: Un manque de cohésion du constructivisme des NEP PE et de rapports



Graphique 5: Une certaine cohérence de la vision interprétativiste et constructiviste des NEP pour les auditeurs 1, 2 et 4



Concernant les NEP « aspects généraux », les NEP « caractère probant des éléments collectés », les NEP « évaluations du risque d'anomalies significatives et procédure d'audit de mises en œuvre » et les NEP « utilisation des travaux d'autres professionnels », les quatre auditeurs ont des avis très proches en considérant la somme des codages « interprétativiste » et « constructiviste ». D'ailleurs, les écarts types pour ces quatre catégories de NEP sont très faibles. Par contre, la NEP « petites entreprises » et les NEP de rapports font diverger les auditeurs sur l'interprétativisme et le constructivisme de ces normes.

Ainsi l'analyse réalisée avec l'outil NVIVO 8 montre que :

- la clarté des normes est correcte puisque les auditeurs ont pu les coder
- la quantité du nombre de NEP est importante (input)
- le traitement (processus) des NEP comporte une part significative relative aux interprétations et constructions.

Afin de conforter nos résultats et comme indiqué dans la méthodologie, nous avons lancé la requête suivante dans le texte intégral des NEP codées: 200 mots avec un minimum de 4 lettres (Length) les plus répétés dans les NEP (Nombre de répétitions : Count). Le classement des mots a été répertorié dans les nœuds parents conformément aux diagrammes de causalité figurant en annexe 1 validés par le terrain. Si nous cherchons à conserver les mots définis en nœuds enfants dans le diagramme de causalité, la matrice devient :

Tableau 2: L'interprétativisme significatif des nœuds enfants

Word	Count	positivisme	interprétativisme	constructivisme
mettre en œuvre	155	155		
contrôle	96	96		
peut	74		74	
collectés	45			45
évaluation	45		45	
appréciations	43		43	
apprécie	37		37	
fait	36	36		
définir	33	33		
estimations	32		32	
déclarations	31	31		
peuvent	31		31	
estime	28		28	
appropriés	27		27	
faire	27	27		
justification	27		27	
détermine	23	23		
jugement	23		23	
certifier	21	21		
collecter	21			21
formule	21	21		
approprié	19		19	
confirmation	19	19		
réalisés	19	19		
vérifier	19	19		
identifie	18	18		
l'évaluation	17		17	
déclare	16	16		
doit	16	16		
évalue	16		16	
total	1035	550	419	66
		53,14%	40,48%	6,38%

L'objectif de ce codage est de montrer que l'analyse des mots nous amène à une conclusion similaire au codage par liste sur le caractère interprétativiste et constructiviste des NEP. En effet, les pourcentages trouvés confirment l'interprétativisme des NEP, comme facteur objectif de complexité pouvant conduire à une erreur de jugement inévitable dans certains cas.

De ces différents résultats, il est possible de tirer une tentative de validation de notre hypothèse. La clarté et la quantité de l'input «*Normes d'exercice professionnel*» et le

traitement (processus) de ces « *Normes d'exercice professionnel* » (positivisme, interprétativisme et constructivisme) influencent la performance du jugement.

Conclusion

Dans les recherches sur la complexité de la tâche en audit légal, les travaux ont surtout porté sur l'auditeur, c'est-à-dire sur ses caractéristiques propres (compétence, expérience, responsabilité, indépendance, etc.). Selon ces travaux, il n'est donc pas impossible de mener une mission d'audit quelle qu'elle soit, puisqu'elle n'est pas liée à l'essence même de la mission et à ses facteurs objectifs de complexité. Mais ces éléments de complexité propres à la mission d'audit existent bel et bien lorsque l'on examine la réalité des travaux d'audit légal (Ifergan et Bescos, 2010). Dans cette recherche, nous avons ajouté un facteur de complexité lié au processus des normes d'exercice professionnel trop interprétativiste et constructiviste. Le normalisateur doit accepter l'interprétativisme et le constructivisme de l'auditeur dans le traitement des NEP pour aboutir au jugement d'audit. Le processus des NEP pourra éventuellement conduire à des jugements d'audit différents. En d'autre terme, l'interprétativisme et le constructivisme des NEP par l'auditeur risquent de constituer des facteurs de complexité bloquants dans l'exercice de son activité.

Toutes nos conclusions mériteraient d'être validées par une enquête statistique plus large. Le codage des NEP décrit est un long travail pour l'auditeur et nous n'avons pas pu obtenir plus de quatre auditeurs pour le réaliser. Ainsi, la limite de notre recherche est la taille réduite de l'échantillon. La refonte des ISA en 2010 et la traduction en cours des ISA changeront les NEP dans les années futures, ce qui obligera à mettre à jour la codification des NEP décrite dans notre travail de recherche. Il s'agit d'un facteur objectif de complexité supplémentaire lié à l'instabilité du droit (Ifergan et Bescos, 2010) qui vient conforter la recherche³.

La contribution sur le plan pratique est de faire prendre conscience aux instances gouvernementales que les facteurs subjectifs de complexité ne sont pas les seules causes d'erreurs de jugement. Nous avons souhaité montrer que l'auditeur n'est pas toujours responsable des erreurs de jugement, puisque le facteur objectif de complexité lié à l'interprétativisme des normes d'audit est difficile à vaincre dans certaines situations, tout

³ Selon un des syndicats de la profession d'audit en France, « *le parlement a le projet, au 1^{er} semestre 2011, d'endosser les ISA pour rendre obligatoires et homogènes les pratiques d'audit en Europe. Ce projet a été anticipé par la CNCC qui a élaboré les NEP, depuis 3 ans, dans la perspective de cet endossement, en les rendant les plus compatibles aux ISA. Les décisions du Parlement Européen devraient donc avoir peu d'effets sur notre corps normatif* » (Le commissariat aux comptes (2010). Les cahiers pratiques de l'IFEC, p.13)

comme les autres facteurs objectifs de complexité décrits par Ifergan et Bescos (2010). Compte tenu des facteurs objectifs de complexité, nous formulons le vœu que les instances gouvernementales viennent couvrir les risques professionnels sur la partie non assurée par les assurances, afin de garantir la pérennité de la profession d'audit. La naissance du statut de l'EIRL à partir du 1/1/2011 (Entreprise individuelle à responsabilité limitée) et la déclaration d'insaisissabilité des résidences (principale et secondaire) sont des premières réponses des pouvoirs publics à la couverture de la responsabilité des auditeurs. Par contre, un arrêt de la cour de cassation du 23 mars 2010 (n° 09-10 791) vient conforter la complexité de l'audit. Dans cette décision, le commissaire aux comptes agissant en qualité d'associé, d'actionnaire ou de dirigeant d'une société titulaire d'un mandat de commissaire aux comptes répond personnellement des actes professionnels qu'il accomplit au nom de cette société, quelle qu'en soit la forme. Selon Philippe Merle (2010, p.398), « *Les commissaires aux comptes personnes physiques exerçant en société vont devoir revoir à la hausse le niveau de couverture de leur assurance. Il faut également avoir à l'esprit qu'avec cet arrêt, lorsque la condamnation dépassera le plafond de l'assurance, le commissaire aux comptes sera responsable sur son patrimoine personnel...alors qu'il est associé ou dirigeant d'une société dans laquelle il pouvait légitimement penser que sa responsabilité était limitée !* ». Pour Merle (2010, p.399), la profession d'audit aura des difficultés de recrutement du personnel puisque les auditeurs « Manager » refuseront une promotion de « Partner » au risque de mettre en péril leur patrimoine. Nous pouvons aussi nous interroger sur le comportement d'un enseignant face à cet accroissement de la responsabilité. Peut-être faudrait-il enseigner le chaos comme le préconise Gleick (1987, p.110) ?

Bibliographie

- Abdolmohammadi, M., Wright, A. (1987). An examination of the effects of experience and task complexity on audit judgments. *The Accounting Review* 62 (1) : 1-13.
- Allard-Poesi, F., (2003). Coder les données. *In Conduire un projet de recherche*. Editions EMS : 245-290.
- Asare Stephen, K., Linda, S. Mc Daniel (1996). The effects of familiarity with preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process. *The Accounting Review* 71:139-159.
- Avenier, M., J., Gavard, M.,L., (2008). Inscrire son projet de recherche dans un cadre épistémologique. *In Méthodologie de la recherche* (Gavard-Perret Marie-Laure, Gotteland David, Haon Christophe, Jolibert Alain). Pearson Educations : 5-39.
- Bazeley, P., (2007). *Qualitative Data Analysis with NVIVO*. Sage Publications.
- Berthelot J.M., (1999). *Objectivation, in dictionnaire de sociologie*. Le Robert/seuil.
- Bonner, S. (1994). A model of the effects of audit task complexity. *Accounting Organisation and Society* 19 (3): 213-234.
- Bourdieu, P., (2003). L'objectivation participante. *Actes de la recherche en sciences sociales* 150 : 43-57.
- Campbell, D.J. (1988). Task complexity: A review and analysis. *Academy of Management Review* 13 (1): 40-52.
- Casta, J.F. (2000, 2009). Théorie positive de la comptabilité. *In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. Paris : Economica, 1393 à 1402.
- Colasse, B. (2000,2009). Théories comptables. *In Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. Paris : Economica, 1403-1414.
- Compernelle, T., (2009). La construction collective de l'indépendance du commissaire aux comptes : la place du comité d'audit. *Comptabilité, contrôle, audit* : 91-116.
- Chung, J., Monroe, G. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research Accounting* 13: 111-125.
- De Angelo, Linda, E. (1981). Auditor size and Audit quality. *Journal of accounting and Economics* 3 (3): 183-199.
- Demeestere, R. (2005). Pour une vue pragmatique de la comptabilité. *Revue française de gestion* : 103-114.
- Giordano, Y, (2003). *Conduire un projet de recherche une perspective qualitative*. Editions EMS.
- Gleick J., (1987, 1991). La théorie du chaos, vers une nouvelle science. New York, Paris, Flammarion.
- Godelier, M., (2002). Briser le miroir du soi. *In De l'ethnographie à l'anthropologie réflexive*. Armand Colin : 193-212.

- Hamel, J., (2006). Réflexions sur l'objectivation du sujet et de l'objet. In *La méthodologie qualitative, postures de recherche et travail de terrain*. Editions Armand Colin : 85-98.
- Hoarau, C., Teller, R. (2007). IFRS : Les normes comptables du nouvel ordre économique global ?. *Comptabilité – contrôle – audit / numéro thématique – décembre* :3-20.
- Hottégindre, G., Lesage, C., (2009). Un mauvais auditeur : manque d'indépendance et/ou de compétence ? Etude exploratoire des motifs de condamnation des commissaires aux comptes sur le marché de l'audit en France. *Comptabilité, contrôle, audit* 15(2) :87-112.
- Ifergan, P. (2010). Audit et Complexité. Doctorat en sciences de gestion, Université Nice Sophia-Antipolis / IAE.
- Ifergan, P., Bescos, P.L., (2010). *Les facteurs objectifs de la complexité de la tâche en audit légal*. 31^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Jensen, M.C., Meckling, W.H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics* 3: 305-360.
- L'Ecuyer (1994). *Le développement du concept de soi de l'enfance à la vieillesse*. Presses de l'Université de Montréal.
- Le Moigne, J.-L., (1999). Epistémologies constructivistes et sciences de l'organisation. In *Epistémologies et sciences de gestion* (A., C., Martinet). Economica: 81-140.
- Lesage, C., Ben Saad, E. (2009). Indépendance de l'auditeur. In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. 2^{ème} édition. Economica, 943-952.
- Libby, R. (1981). *Accounting and Human Information Processing: Theory and Applications*. Englewood Cliffs, Prentice-Hall.
- Libby, R., Lewis, B.L. (1977). Human information processing research in accounting: The state of the art. *Accounting Organizations and Society*: 245-268.
- Merle, P., (2010). Autorité des marchés financiers. *Bulletin CNCC* 157 : 143-152.
- Merle, P., (2010). Société de commissaires aux comptes titulaire du mandat. *Bulletin CNCC* 158 : 389-399.
- Miles, M.B., Huberman, M. (2003). *Analyse des données qualitatives*. De boeck Editions, traduction Martine Hlady Rispal.
- Noël, C., Khromer, C., (2010). *L'éthique est-elle (vraiment) une compétence clef des auditeurs légaux. Une approche par l'évaluation des compétences dans les big four*. 31^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Nice.
- Paillé, P., (2006). Qui suis-je pour interpréter. In *La méthodologie qualitative, Postures de recherche et travail de terrain*. Editions Armand Colin : 99-124.
- Pigé B. (2000). Qualité de l'audit et gouvernement d'entreprise : Le rôle et les limites de la concurrence sur le marché de l'audit. *Comptabilité Contrôle Audit* 6 (2) :133-151.
- Piot, C., (2008). Les déterminants du délai de signature du rapport d'audit en France. *Comptabilité contrôle audit* 14 (2): 43-73.

- Pochet, C., (2009). Audit : Régulation. *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. 2^{ème} édition. Economica, 71-83.
- Prat dit Hauret, C. (2003). L'indépendance perçue de l'auditeur. *Revue française de gestion* 147 :105-117.
- Ramirez, C., (2009). Sociologie de la comptabilité, In *Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion, audit*. 2^{ème} édition. Economica, 1269-1277.
- Richard, C., (2006). Why an auditor can't be competent and Independent: A french case study. *European Accounting Review* 15(2):153-179.
- Sakka, A. (2009). *L'auditeur: Complice ou victime de l'audit*. 30^{ème} congrès annuel de l'Association Francophone de Comptabilité, Strasbourg.
- Savall, H., Zardet, V., (2004). *Recherche en sciences de gestion : approche qualimétrique, observer l'objet complexe*. Economica.
- Tan, Kao (1999). Accountability effects on auditors performance: the influence of knowledge, problem-solving ability, and task complexity. *Journal of Accounting Research* 37: 209-223.
- Tan Hun-Tong, Al. (2002). The effects of task complexity on auditors performance: The impact of accountability and knowledge. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*: 81-95.
- Thiéry-Dubuisson, S. (2009). *L'audit*. Paris : La découverte.
- Thiétart, R., A., coll., (1999-2004). *Méthodes de recherche en management*. 2^{ème} édition, éditions Dunod.
- Tribout, B., (2006). *Statistiques pour économistes et gestionnaires*. Pearson Education.
- Wacheux, F., (1996). *Méthodes qualitatives et recherche en gestion*. Economica.
- Watts, R.L., Zimmerman, J.L., (1986). *Positive accounting theory*. Prentice-hall, englewoods cliffs.
- Wood, R.E. (1986). Task complexity: Definition of the construct. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*: 60-82.
- Wright, W.F. (1989). Incentives, task complexity, and judgment performance. *Working Paper*, university of California at Irvine.

Annexe 1: Graphiques de causalité

Diagramme de causalité Positiviste

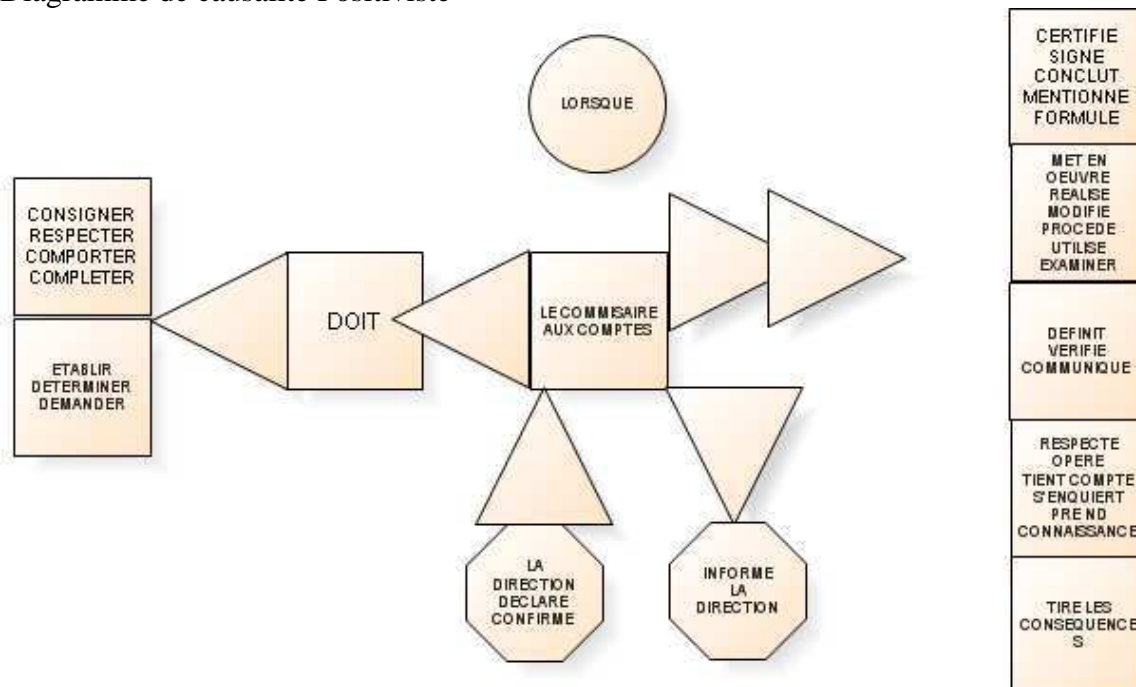


Diagramme de causalité Interprétativiste

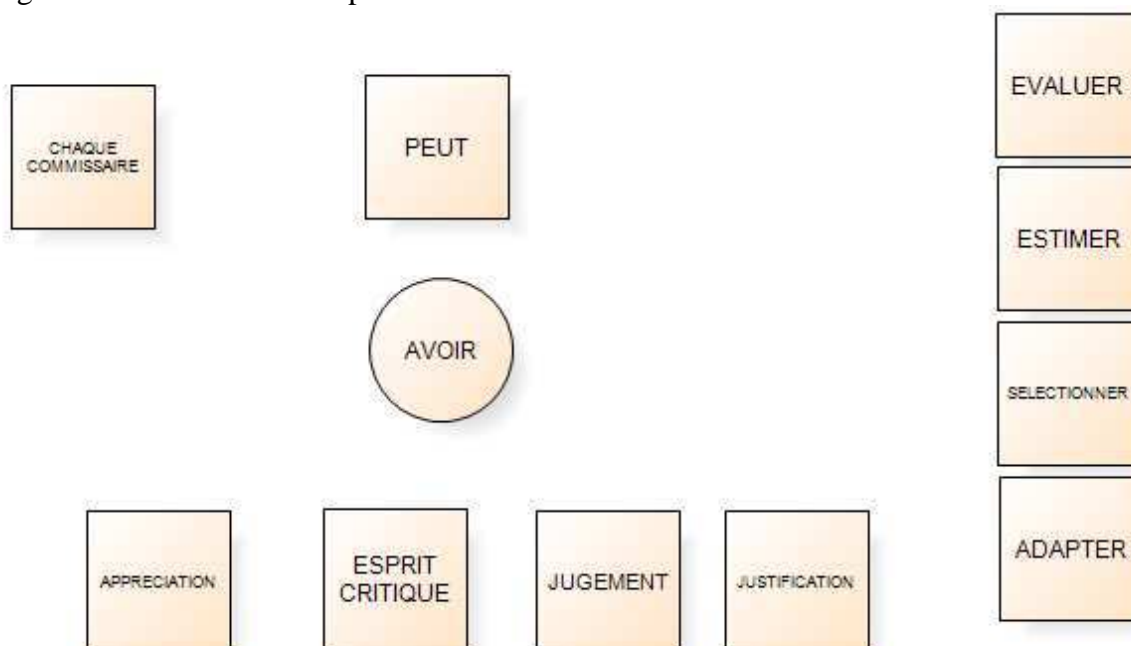
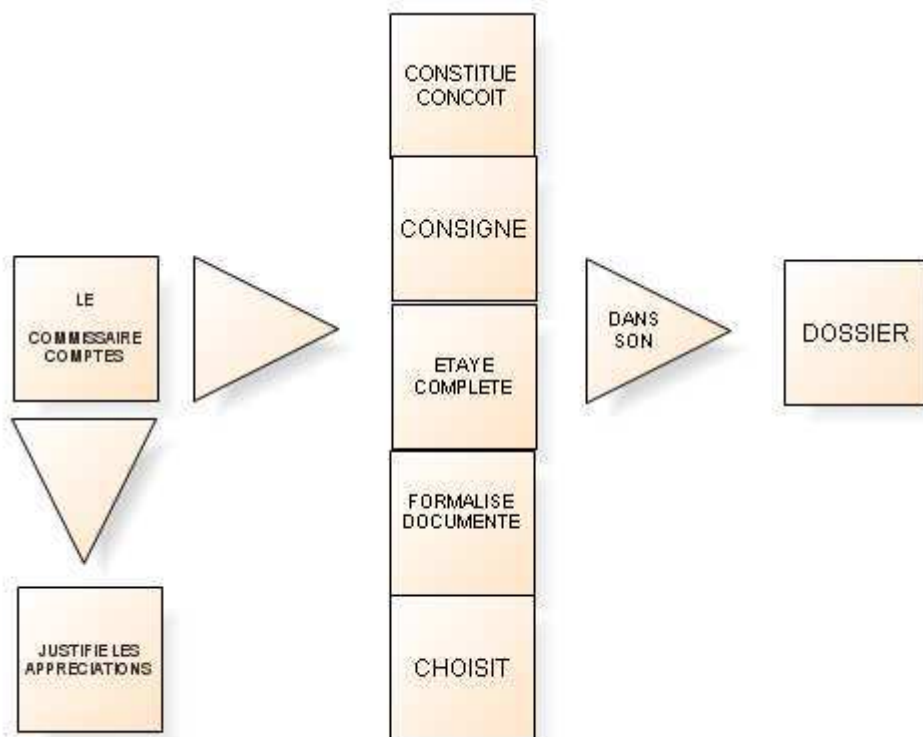


Diagramme de causalité Constructiviste



Annexe 2: Liste des NEP codées

Dans le cadre de sa mission, l'auditeur utilise des « *inputs* » et en particulier les 37 normes d'exercice professionnel homologuées par le H3C⁴. Comme indiqué dans la méthodologie, toutes les normes n'ont pas été codées, elles sont au nombre de 28 :

NEP 100 : Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

NEP 200 : Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes

NEP 210 : La lettre de mission du commissaire aux comptes

NEP 230 : Documentation de l'audit des comptes

NEP 240 : Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

NEP 250 : Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires

NEP 300 : Planification de l'audit

⁴ Nombre de normes en vigueur à la date du codage (septembre 2009).

NEP 315 : Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

NEP 320 : Anomalies significatives et seuil de signification

NEP 330 : Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

NEP 500 : Caractère probant des éléments collectés

NEP 501 : Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)

NEP 505 : Demandes de confirmation des tiers

NEP 510 : Contrôle du bilan d'ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes

NEP 520 : Procédures analytiques

NEP 530 : Sélection des éléments à contrôler

NEP 540 : Appréciations des estimations comptables

NEP 560 : Evénements postérieurs à la clôture de l'exercice

NEP 570 : Continuité d'exploitation

NEP 580 : Déclarations de la direction

NEP 610 : Prise de connaissance et utilisation des travaux de l'audit interne

NEP 620 : Intervention d'un expert

NEP 630 : Utilisation des travaux d'un expert-comptable intervenant dans l'entité

NEP 700 : Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

NEP 705 : Justification des appréciations

NEP 710 : Informations relatives aux exercices précédents

NEP 730 : Changements comptables

NEP-910. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (Norme « petites entreprises »)

Annexe 3 : Document envoyé aux auditeurs

Vous êtes commissaire aux comptes.

Je réalise actuellement une recherche sur les NEP.

Dans ce cadre, je vous remercie d'avoir accepté de faire un codage des NEP.

Pour chaque article des NEP, par exemple NEP 100, article 01, article 02....Vous devez faire un codage sur le sens général de l'article. A vous de déterminer la tendance la plus proche.

Pour chaque article, vous devez dire si c'est :

-Positiviste (P)

-Interprétativiste (I)

-Constructiviste (C)

Je vous remercie d'écrire cette lettre devant chaque numéro d'article. Par exemple : I01 = Interprétativiste article 01.

a/ Positiviste : le commissaire aux comptes va découvrir la réalité. Chaque commissaire aux comptes arrivera au même résultat.

Exemple NEP 200 : article 4. Le commissaire aux comptes respecte les dispositions du Code de déontologie de la profession.

Il réalise sa mission d'audit des comptes conformément aux textes légaux et aux normes d'exercice professionnel relatives à cette mission.

b/ Interprétativiste : le commissaire aux comptes doit faire des interprétations pour mener sa mission d'audit. Chaque commissaire fait ses propres interprétations qui peuvent différer d'une personne à l'autre.

Exemple NEP 200 :

Article 5. Tout au long de son audit, il fait preuve d'esprit critique et tient compte du fait que certaines situations peuvent conduire à des anomalies significatives dans les comptes.

À ce titre, le commissaire aux comptes évalue de façon critique la validité des éléments collectés au cours de ses travaux, et reste attentif aux informations qui contredisent ou remettent en cause la fiabilité des éléments obtenus.

c/ Constructivisme : le commissaire aux comptes fait des constructions, du bricolage pour arriver à la découverte de sa réalité. Elle peut différer en fonction des commissaires aux comptes.

Exemple NEP 230 :

Article 1. Le commissaire aux comptes constitue pour chaque entité qu'il contrôle un dossier contenant la documentation de l'audit des comptes. Cette obligation résulte des dispositions de l'article R. 823-10 du code de commerce.

Si un article ne peut être codé : indiquer N/A (pour non applicable).

Les NEP à coder suivent.

Cette codification est confidentielle.

Annexe 4 : Structure de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes⁵

Les aspects généraux :

NEP 100 : Audit des comptes réalisé par plusieurs commissaires aux comptes

NEP 200 : Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes

NEP 210 : La lettre de mission du commissaire aux comptes

NEP 230 : Documentation de l'audit des comptes

NEP 240 : Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes

NEP 250 : Prise en compte du risque d'anomalies significatives dans les comptes résultant du non-respect de textes légaux et réglementaires

Evaluation du risque d'anomalies significatives et procédures d'audit mises en œuvre

NEP 300 : Planification de l'audit

NEP 315 : Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes

NEP 320 : Anomalies significatives et seuil de signification

⁵ Normes d'exercice professionnel (2008) homologuées et code de déontologie. CNCC Editions.

NEP 330 : Procédures d’audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l’issue de son évaluation des risques

Caractère probant des éléments collectés

NEP 500 : Caractère probant des éléments collectés

NEP 501 : Caractère probant des éléments collectés (applications spécifiques)

NEP 505 : Demandes de confirmation des tiers

NEP 510 : Contrôle du bilan d’ouverture du premier exercice certifié par le commissaire aux comptes

NEP 520 : Procédures analytiques

NEP 530 : Sélection des éléments à contrôler

NEP 540 : Appréciations des estimations comptables

NEP 560 : Evénements postérieurs à la clôture de l’exercice

NEP 570 : Continuité d’exploitation

NEP 580 : Déclarations de la direction

Utilisation des travaux d’autres professionnels

NEP 610 : Prise de connaissance et utilisation des travaux de l’audit interne

NEP 620 : Intervention d’un expert

NEP 630 : Utilisation des travaux d’un expert-comptable intervenant dans l’entité

Rapports

NEP 700 : Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés

NEP 705 : Justification des appréciations

NEP 710 : Informations relatives aux exercices précédents

NEP 730 : Changements comptables

Audit des comptes mis en œuvre dans certaines entités

NEP-910. Certification des comptes annuels des entités mentionnées à l'article L.823-12-1 du code de commerce (Norme « petites entreprises »)